



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **T & T - trade, s.r.o.**, IČ 25276476
sídlem Mařákova 365, 570 01 Litomyšl - Město
zastoupená advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Tyršova 231, 570 01 Litomyšl

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2020, č. j. X a ze dne 22. 6. 2020, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadená rozhodnutí

1. Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označených rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2020, č. j. X (dále jen „*Rozhodnutí 2*“) a ze dne 22. 6. 2020, č. j. X (dále jen „*Rozhodnutí 1*“), kterými bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 28. 11. 2018, č. j. X, č. j. X a č. j. X.
2. Výše uvedeným rozhodnutím ze dne 28. 11. 2018, č. j. X, č. j. X správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období května 2014 ve výši 60.831 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 12.166 Kč a za zdaňovací období prosince 2014 ve výši 666.537 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 133.307 Kč. Rozhodnutím ze dne 28. 11. 2018, č. j. X pak správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „*DPPO*“) za zdaňovací období roku 2014 ve výši 824.410 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 164.882 Kč.

II. Podstata věci

3. U žalobkyně byla dne 21. 12. 2015 zahájena daňová kontrola zaměřená na DPH za zdaňovací období 2014 a současně daň z příjmů právnických osob za totéž zdaňovací období. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od dodavatele spol. Master Advertising s.r.o. (dále jen „*Master Advertising*“) a od spol. Original Center s.r.o. (dále jen „*Original Center*“) uplatnila neoprávněně, neboť přijetí plnění od uvedených dodavatelů neprokázala. Správce daně proto vydal shora uvedená rozhodnutí ze dne 28. 11. 2018, kterými žalobkyni doměřil obě daně a uložil uhradit penále.
4. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně rovněž dospěl k závěru, že žalobkyně porušila ust. § 24 a § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), neboť v rozporu s citovanými ustanoveními uplatnila náklady a snížila si tak základ daně a rovněž nezahrnula do zdanitelných výnosů veškeré výnosy a snížila si o tuto částku základ daně. Jednotlivé položky uplatněných nákladů se týkaly zejména cestovních náhrad, zprostředkování obchodů, konzultačních činností, provedených prací a nákupu pracovního oblečení a vybavení. Nezahrnutými výnosy byly výnosy z podnájmu nemovitosti od spol. KRISTAL PLUS spol. s.r.o. (dále jen „*KRISTAL PLUS*“). V podrobnostech odkazuje soud na zprávu o daňové kontrole.
5. Žalobkyně podala proti uvedeným rozhodnutím správce daně odvolání.
6. Jak uvedeno shora, žalovaný obě odvolání proti shora specifikovaným rozhodnutím správce daně zamítl, když se ztotožnil se závěry správce daně a námitky žalobkyně jako nedůvodné odmítl.

III. Žalobní body

7. Žalobkyně považuje obě rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně za nezákonná, neboť z jejich strany se jednalo o nesprávné právní posouzení a rovněž překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení.
8. Žalobní námítky a argumentaci rozčlenila žalobkyně v žalobě podle jednotlivých uplatněných nároků na odpočet DPH u plnění na vstupu, resp. oprávněného snížení základu daně. Krajský soud tuto systematiku při vypořádání námitek níže přejímá.
9. Správce daně a žalovaný podle žalobkyně nezohlednili konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-87, v němž byla zdůrazněna potřeba respektu k svobodně projevené vůli smluvních stran a rovněž rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005-89, podle něhož musí správce daně brát v úvahu i důkazy ve prospěch daňového subjektu.
10. Žalobkyně namítala nezákonné zahájení daňové kontroly. Správce daně měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. V této souvislosti odkázala žalobkyně na ustanovení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 a rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23.

Rozhodnutí 1- DPH

11. *Ad a) Master Advertising.* Společnost Master Advertising poskytovala žalobkyni především konzultační činnosti související s mezinárodním obchodem, a to na základě kooperační smlouvy ze dne 2. 1. 2014. V rámci této spolupráce měla společnost Master Advertising zajistit přípravu a revizi smlouvy se společností ZAO Kursky Agroholding. Žalobkyně a spol. Master Advertising se dohodly na cenovém rozpětí 270.000 Kč až 300.000 Kč. Požadavek žalovaného, aby žalobkyně předložila podklad pro stanovení ceny služby, nemá žádnou právní oporu. Ceny jsou totiž sjednávány individuálně. Rovněž skutečnost, že na daňovém dokladu je uveden měsíc duben 2014, nelze považovat za datum, kdy ke konzultacím docházelo. Je běžnou obchodní praxí, že služby jsou vyúčtovávány zpětně. Navíc částka na daňovém dokladu ve výši 289.672,93 Kč je v souladu s výše uvedeným cenovým rozpětím.
12. Pokud jde o vlastní obsah poskytnutých služeb, žalobkyně má za to, že sdělení bývalé jednatelky spol. ZAO Kursky Agroholding o tom, že smlouvu připravovalo jejich právní oddělení, nijak nevylučuje účast spol. Master Advertising na přípravě, příp. korekci konečné podoby smlouvy. Je totiž podle žalobkyně běžné, že si druhá smluvní strana nechá smlouvu zkontrolovat a v rámci kontraktačního procesu navrhne úpravu určitých smluvních ustanovení.
13. Žalobkyně také brojí proti neuznání výpovědi paní V. T. pro nevěrohodnost. Žalovaný podle žalobkyně pouze slovíčkaří. Paní T. si totiž dotaz na osobní jednání mohla vyložit jinak, než byl míněn. S ohledem na časový odstup několika let se pak ani nelze divit, že si na některé věci nevzpomněla.
14. *Ad b) Original Center.* Společnost Original Center žalobkyni zajišťovala bezproblémové přejezdy nákladních aut přes hranice, dohlížela na vykládku a přejímku zboží u odběratele. Nelze souhlasit s žalovaným, že takové činnosti nejsou činnostmi zprostředkovatelskými. Důležitý je faktický obsah smlouvy. Pro žalobkyni byly služby spol. Original Center důležité, neboť díky nim byla eliminována rizika spojená s mezinárodní přepravou zboží.

Určité nesrovnalosti ve výpovědi pana V. T., jenž za společnost Original Center jednal, lze přičíst více jak čtyřletému časovému odstupu. Z jeho výsledku navíc plyne, že za společnost skutečně jednal a účastnil se dodávek zboží. Není ani nic neobvyklého na tom, že k zaplacení faktur došlo v hotovosti. Žalobkyni nelze přičítat k tíži ani skutečnost, že se správci daně nepodařilo dohledat jednatelku spol. Original Center, paní D.

Rozhodnutí 2 - DPPO

15. *Ad c) Terebit Company s.r.o. (dále jen „Terebit“)* Tato společnost poskytovala žalobkyni služby ve formě prořezávání stromů, úklidu dřevin, úklidu stavby ubytovny a administrativní práce. Žalobkyni vyfakturovala smluvní cenu ve výši 206.000 Kč, konkrétně pak částku 180.000 Kč za prořezávání stromů, 16.000 Kč za úklid stavby ubytovny a 10.000 Kč za administrativní práce. Částka 206.000 Kč byla sjednána v objednávce služeb. V předávacím protokolu a faktuře došlo k chybě v psaní, když zde byla uvedena pouze částka 160.000 Kč. Z toho však nelze vyvodit, jak činí správce daně a žalovaný, že tím došlo k úpravě ceny. Správce daně a žalovaný nejsou oprávněni zasahovat do soukromoprávně sjednaných práv a povinností.
16. *Ad d) Náklady z nájmu ubytovny.* Žalobkyně provozovala ubytovnu na Benátské ulici č. p. 1072 v L. na základě nájemní smlouvy ze dne 30. 12. 2013. V roce 2014 provozovala ubytovnu pouze od 1. 1. do 30. 6., neboť nedokázala obsadit její prostory. Z toho důvodu se domluvila s pronajímatelem na předčasném ukončení nájemné smlouvy, jejíž podmínkou bylo zaplacení nájemného za celý rok. Žalobkyně díky tomu nemusela hradit další náklady na provoz a údržbu či opravy ubytovny. Pokud jde o nesrovnalosti v datech, jedná se podle žalobkyně o chybu v psaní. Rovněž skutečnost, že o nájemném za ubytovnu účtovala žalobkyně až dne 31. 12. 2014 jako o dohadné pasivní položce nemůže vést k závěru o nevěrohodnosti ukončení nájemní smlouvy. Podstatný je totiž skutečný stav, nikoli účtování.
17. *Ad e) Gorin & Gorin s.r.o. (dále jen „Gorin“)* Žalobkyně zakoupila u uvedené společnosti pracovní oblečení (2x pracovní komplet a 24x pracovní rukavice). Tyto pomůcky potřebovala pro své zaměstnance v souvislosti úklidovými pracemi, balíčími činnostmi, apod. Žalobkyně k takto vynaloženým nákladům předložil celkem 13 daňových dokladů. Tyto účtenky mu byly předány v obchodě společnosti Gorin. Nejednalo se doklady fiktivní, když na nich bylo razítko uvedené společnosti. Užívání pracovního oblečení prokázala žalobkyně i přiloženými fotografiemi svého pracovníka. Žalobkyně navrhovala i provedení výslechu pana B., což však správce daně a žalovaný neumožnili.
18. *Ad f) Master Advertising.* V tomto bodu žalobkyně odkázala na námítky *Ad a)* týkající se plnění od uvedené společnosti.
19. *Ad g) Zprostředkování obchodu – V. L.* Žalobkyně namítá, že pan V. L. zprostředkoval na základě mandátní smlouvy ze dne 25. 7. 2014 prodej televizorů Samsung společnosti OOO IBIZA. Skutečnost, že smlouva byla sepsána ve stejný den, kdy mělo dojít jak k pořízení televizorů, tak k jejich prodeji a úhradě, nemůže vyvrátit fakt, že pan L. a žalobkyně na daném obchodu nespolečně pracovali. Smlouvu je třeba považovat za písemné potvrzení. Pan L. navíc svoji účast při zajišťování obchodu jednoznačně potvrdil. Jeho výpověď však probíhala s odstupem čtyř let, což mělo vliv na to, že si pan L. nemusel některé skutečnosti pamatovat. Na daňové subjekty nelze přenášet bezbřehé povinnosti a vyžadovat, aby si pamatovaly každou drobnost plnění uskutečněného před několika lety. K tomu citovala

žalobkyně judikaturu NSS. Ani skutečnost, že byl jednatel žalobkyně přítomen u nakládky zboží, nemůže zpochybnit, že pan L. pro žalobkyni obchod zprostředkoval.

20. *Ad h) Original Center.* V tomto bodu žalobkyně odkázala na námitky *Ad b)* týkající se plnění od uvedené společnosti.
21. *Ad i) Příspěvek na podporu organizace vzpomínkové akce.* Žalobkyně poskytla panu J. K. příspěvek ve výši 10.000 Kč jako podporu organizace vzpomínkové akce. Žalobkyně si tímto jednáním rovněž zajistila reklamu při vzpomínkové akci. K přítomnosti reklamy žalobkyně uvedla, že tato byla viditelná pouze v určité sekvenci promítání prezentace. K tomu žalobkyně předložila správci daně i pořízenou fotografii z průběhu besedy, na níž je její logo zachyceno a rovněž další fotografie zachycující pamětní desku vzpomínaného letce.
22. *Ad j) Služební cesta do Dubaje.* Jednatel a zaměstnankyně žalobkyně (manželka jednatele) ve dnech 25. 4. 2014 až 3. 5. 2014 podnikli služební cestu do Dubaje, jejímž účelem bylo navázání nových obchodních vztahů a pořízení reprezentativních předmětů pro žalobkyni. Žalobkyně namítá, že se v rámci této cesty jednatel a zaměstnankyně setkali s panem O., který měl mít znalosti o místním trhu a majitelích drůbežářského průmyslu, přestože byl zástupcem obchodu se šperky. V rámci této cesty pořídil jednatel žalobkyně také nástěnné hodiny pro reprezentační účely žalobkyně. Žalobkyně obchoduje se státy východně od České republiky a je známo, že Dubaj je střediskem mezinárodního obchodu. Nerelevantní je i skutečnost, že daná pracovní cesta prozatím nevedla k uzavření obchodu, jakož i to, že se této cesty zúčastnila nezletilá dcera jednatele.
23. *Ad k) Služební cesta do Miami.* Žalobkyně tvrdí, že její jednatel ve dnech 8. 6. 2014 až 16. 6. 2014 jednal v Miami se zástupci spol. Cobb Germany a spol. FedEx. Tvrzení žalovaného o tom, že spol. Cobb Germany žádné ekonomické aktivity v USA nevyvíjí, nelze považovat za důvod, proč by se její představitel nemohl sejít s jednatelem žalobkyně právě v Miami. Obdobně argumentuje žalobkyně i k jednání se spol. FedEx, neboť podle jejích slov má tato společnost v České republice pouze distribuční centrum, jednatel žalobkyně s ní proto jednal v jejím sídle v USA.
24. *Ad l) Služební cesta do Verony.* V tomto případě žalobkyně argumentuje obdobným způsobem jako v předcházejícím bodě. Jednatel žalobkyně zde jednal se společnostmi Vinnytska Ptahofabryka LLC (dále jen „*Vinnytska Ptahofabryka*“), Oril leader a Myronivskyy Hilboprodukt. Tyto společnosti podle žalobkyně podnikají v oblasti kuřat a zpracování masa. V případě společnosti Vinnytska Ptahofabryka pak došlo k uzavření smlouvy, dle faktury ze dne 19. 1. 2015.
25. *Ad m) Služební cesta do Milána.* Podle žalobkyně se měl její jednatel a pan M. zúčastnit veletrhu v Miláně ve dnech 8. 4. až 11. 4. 2014. Pan M. zajišťoval pro žalobkyni výstavbu budovy na základě nominální smlouvy. Žalobkyně je názoru, že pokud se pan M. zúčastnil cesty pro výkon činnosti žalobkyně, pak za něj žalobkyně byla oprávněna hradit náklady na jeho ubytování, jako by se jednalo o jejího zaměstnance, což pan M. nebyl.
26. *Ad n) Pořízení nástěnných hodin.* Žalovaný a správce daně uznali žalobkyni za náklad pořízení pouze jednoho kusu hodin, ačkoliv jednatel žalobkyně jich pořídil celkem sedm. Žalobkyně má za to, že pokud zbylé hodiny umístila do jí provozované ubytovny, nemůže být tato skutečnost důvodem pro neuznání tohoto nákladu. Žalobkyně se snažila o to, aby prostory ubytovny, byť nabízející levné ubytování, působily reprezentativně.

27. *Ad o) Výnosy z podnájmu nemovitosti.* Žalobkyně poskytla podnájemci nebytových prostor v L., č. p. 365, společnosti KRISTAL PLUS za období měsíce září 2014 slevu ve výši 100 % podnájemného, a to s ohledem na rekonstrukci prostor, a tedy nemožnost je po dobu rekonstrukce užívat. Žalobkyně namítala, že jejím jednatelem a zároveň vlastníkem a pronajímatelem uvedené nemovitosti je pan T. Pan T. tedy souhlasil se stavebními úpravami. Není pravdou, že by žalobkyně měla měnit svá tvrzení k poskytnuté slevě. Žalovaný neprovedl výslech navrhovaného svědka pana D. F., provozního podnájemce. Správce daně a žalovaný namísto toho upřednostnili vlastní závěry bez relevantních podkladů.

IV. Vyjádření žalovaného

28. Žalovaný shrnul průběh daňového řízení a odkázal na žalované rozhodnutí. V další části vyjádření pak argumentoval k jednotlivým okruhům žalobních námitek. Navrhl, aby soud vyloučil žalobu proti Rozhodnutí 1 k samostatnému projednání, s ohledem na rozdílnost povahy stanovení DPH a DPPO. Závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci krajským soudem

29. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
30. Žaloba není důvodná.
31. Předně krajský soud konstatuje, že žalobní námítky jsou z podstatné části opakováním, případně rozšířením odvolací argumentace. Přitom není smyslem soudního přezkumu znovu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006–86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
32. Předmětem nyní projednávané věci je oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH a rovněž oprávněnost snížení základu daně z příjmů právnických osob. Krajský soud si je vědom rozdílů mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006–142, „[p]rincipy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty).“ Na projednávanou věc tak dopadá právní úprava obsažená v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), zejména pak ustanovení § 72 a § 73 a rovněž právní úprava v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), zejména ustanovení § 23 a § 24 odst. 1.
33. I přes nutnost posuzovat část žalobních námitek proti Rozhodnutí 1 podle ustanovení ZDPH a druhou část směřující proti Rozhodnutí 2 podle ustanovení ZDP, krajský soud nevyhověl návrhu žalovaného na vyloučení žalobou napadeného Rozhodnutí 2

k samostatnému projednání. V rámci *Rozhodnutí 1* byla řešena oprávněnost nároku na odpočet DPH za zdanitelná plnění (pouze) od spol. Master Advertising a Original Center. Deklarované služby od těchto společností, resp. náklady s nimi související, jsou pak rovněž součástí *Rozhodnutí 2*, jako výdaje, které měly být vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a o které si žalobkyně snížila základ daně. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobu proti oběma napadeným rozhodnutím lze projednat a rozhodnout v rámci jediného řízení.

34. Podle § 23 odst. 1 ZDP platí, že *„[z]ákladem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“*
35. Podle § 24 odst. 1 věta první ZDP platí, že *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“*
36. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že *„[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.“*
37. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
38. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*
39. Ještě před samotným přezkumem považuje soud za vhodné zmínit, že zdejší soud již v nedávné době projednával žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného, který zamítl její odvolání proti dodatečným platebním výměřům, kterými byla žalobkyni doměřena DPH a povinnost uhradit penále. Rozsudkem ze dne 28. 12. 2020, č. j. 52 Af 4/2020-70 žalobu zamítl, přičemž o kasační stížnosti žalobkyně vedené pod sp. zn. 4 Afs 29/2021 nebylo dosud (ke dni vyhlášení tohoto rozhodnutí) rozhodnuto. Předměty plnění, kterých se doměření DPH v uvedené věci týkalo, jsou totožné s předměty plnění, resp. s náklady za poskytnuté zboží či služby, na jejichž základě si žalobkyně snížila základ daně a jež jsou předmětem nyní projednávané žaloby. Rozhodnutí správce daně a žalovaného vzešlo v obou případech z daňové kontroly na DPPO a DPH zahájené u žalobkyně dne 21. 12. 2015.
40. Krajský soud také považuje za nutné zmínit, že způsob, jakým žalobkyně uplatňuje nárok na odpočet DPH, případně odůvodňuje snížení základu daně, jež jsou předmětem napadeného rozhodnutí a nyní i žaloby, vykazuje v některých případech výrazné znaky účelovosti a promyšleného postupu. Svědčí o tom zejména přijaté plnění od spol. Gorin, ke kterému se vyjádřil již zdejší soud ve shora citovaném rozsudku. Nárok na odpočet DPH byl u tohoto plnění odmítnut, když bylo zjištěno, že zjednodušené daňové doklady byly zřejmě dodatečně vytvořené a tvrzené zakoupené zboží neodpovídá tomu, co skutečně bylo zakoupeno. Již toto zjištění tak může velmi zásadně oslabovat důvěru a věrohodnost jiných tvrzení žalobkyně. Obdobné znaky účelovosti soud spatřuje i v souvislosti s

předloženými listinnými důkazy, jež se týkaly uplatněného snížení základu daně formou příspěvku na podporu organizace vzpomínkové akce. Krajský soud se níže v bodech 61 a 62 tohoto rozsudku zabývá předloženou fotografií, na níž je zachyceno logo společnosti, jehož podoba vykazuje znaky svědčící o dodatečných úpravách. Tato neobvyklá kreativita žalobkyně se jeví být za hranicí daňového plánování či optimalizace.

41. Nyní již k jednotlivým žalobním bodům.

Námitky týkající se DPH

42. *Ad a) Master Advertising.* Žalobkyně si uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 60.831 Kč na základě plnění od spol. Master Advertising, jehož předmětem měla být konzultační činnost, resp. konzultace smluv v cizím jazyce v měsíci dubnu 2014. K tomuto přijatému zdanitelnému plnění předložila žalobkyně kooperační smlouvu ze dne 2. 1. 2014, z níž plyne pouze to, že spol. Master Advertising se jako zhotovitel zavázala pro žalobkyni provést služby. Dále byla předložena smlouva ze dne 21. 1. 2014 se spol. ZAO Kursky Agroholding jako odběratelem, objednávku a předávací protokol. Na žádost žalobkyně byla vyslechnuta svědkyně paní T. a správce daně rovněž skrze mezinárodní dožádání provedl šetření u odběratele, tedy spol. ZAO Kursky Agroholding.
43. Krajský soud sdílí závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyni se v daňovém řízení nepodařilo prokázat faktické přijetí plnění od spol. Master Advertising v souladu s předloženým daňovým dokladem. Z provedeného dokazování správce daně totiž plyne značné množství rozporů, které byly dostatečně ozřejměny ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutí žalovaného. Především, jak uvedl žalovaný, z předložené kooperační smlouvy ze dne 2. 1. 2014 vůbec nevyplývá, že by měla spol. Master Advertising provádět pro žalobkyni jakékoli konzultační činnosti. Uvedená smlouva je natolik obecná, že v ní není uveden ani způsob stanovení ceny za poskytnuté služby. V tomto ohledu je stěžejní také to, že ohledně způsobu stanovení ceny nebyla doložena ani případná komunikace mezi objednatelem a zhotovitelem, když tato by mohla být způsobilá prokázat stanovení ceny za situace, kdy z jiných předložených dokladů takové stanovení nevyplývá. Skutečnost, že částka v daňovém dokladu není v rozporu s cenovým rozpětím uvedeným (bez dalšího) v objednávce, však nemůže sama o sobě prokázat, že k přijetí uvedeného plnění skutečně došlo.
44. Za významné pak považuje krajský soud také to, že z šetření v rámci mezinárodního dožádání vyšla najevo skutečnost, že smlouvu mezi žalobkyní a spol. ZAO Kursky Agroholding připravovalo právní oddělení citované společnosti, jak uvedla její jednatelka. Pokud nyní žalobkyně v žalobě namítá, že ani tato skutečnost nevylučuje účast spol. Master Advertising na přípravě smlouvy, pak soud považuje takovou námitku ve světle konkrétních okolností smluvního vztahu za stěžejní udržitelnou. Nepodařilo se prokázat tvrzení žalobkyně, že tato požádala spol. Master Advertising o „*přípravu a revizi smlouvy se spol. ZAO Kursky Agroholding*“, když smlouvu připravovalo právní oddělení odběratele. Ani žalobní námitka, že žalobkyně chtěla uvedenou smlouvu používat i pro jiné obchodní případy a proto požádala o „*kontrolu, zvážení a zkonzultování*“, podle soudu neobstojí. Za situace, kdy se na smlouvě podílelo (specializované) samostatné právní oddělení odběratele, lze jistě presumovat určitou odbornou kvalitu takové smlouvy a s určitými drobnými změnami i její použitelnost pro jiné obchodní případy. Navíc žalobkyně musela být jistě velmi dobře seznámena se smlouvou, kterou uzavírala, neboť se jí bezprostředně týkala (vystupovala v ní jako jedna ze smluvních stran). V tomto ohledu tak není vůbec zřejmé,

proč by žalobkyně měla objednávat od spol. Master Advertising službu spočívající v kontrole a konzultaci již hotové a lze říci formálně bezvadné smlouvy a za tuto službu uhradit více jak čtvrt milionu korun.

45. Rozpory pak lze spatřovat i ve výpovědi svědkyně T., která nevypovídala shodně ohledně jednání se spol. Master Advertising a na některé okolnosti obchodu vůbec nebyla schopna popsat. Ani námitka žalobkyně, že paní T. mohla špatně pochopit otázku správce daně a vyložit si ji jinak, neobstojí. Svědkyni byl v rámci výsledku dán dostatečný prostor, aby popsala okolnosti jednání se spol. Master Advertising.
46. Konečně ve zbytku nelze nezmínit ani další okolnosti, které v souhrnu vedou k pochybnostem o faktické realizaci přijatého plnění. Jsou jimi především nekontaktnost společnosti Master Advertising a dále zjištění správce daně o tom, že podpisy jednatelky uvedené společnosti paní R. na daňovém dokladu, předávacím protokolu, smlouvě i na pokladním výdajovém dokladu neodpovídají podpisu téže osoby uvedené na smlouvě o převodu obchodního podílu společnosti ze dne 20. 8. 2013 uložené ve sbírce listin.
47. Z těchto zjištění tak lze podle soudu učinit závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od spol. Master Advertising a odpočet daně jí tak přiznat nelze.
48. *Ad b) Original Center.* V tomto případě si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 666.537 Kč. Spol. Original Center měla pro žalobkyni na základě mandátní smlouvy zajišťovat zprostředkování obchodu v zemích mimo Českou republiku. Z mandátní smlouvy ze dne 10. 2. 2014 plyne, že se spol. Original Center (zprostředkovatel) zavázala zprostředkovat obchod v zemích mimo Českou republiku. Cena za službu měla činit 1.530 EUR za kamion zboží, za které bylo zaplacené na účet žalobkyně. Z dodatku ke smlouvě pak plyne, že předmětné činnosti mohou být provedeny třetími osobami.
49. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že z uvedené smlouvy není zřejmé, jaká konkrétní činnosti měla být spol. Original Center prováděna. Podle následného vyjádření žalobkyně měla uvedená společnost zajišťovat bezproblémové přejezdy nákladních aut přes hranice, dohlížet na vykládku a přejímku zboží u odběratele, být přítomna u třídění vajec, kontrolovat správnost reklamací a rovněž zajišťovat tiskárny pro vytištění teplotních režimů během přepravy.
50. Jak zjistil správce daně, žalobkyně v roce 2014 obchodovala se dvěma odběrateli násadových vajec ze zemí mimo EU, a to se spol. ZAO Kursky Agroholding a Vinnytska Ptahofabryka. Ze smluv s těmito společnostmi nijak neplyne, že by se dopravy zboží, případně účasti na vyřizování reklamací, měla podílet spol. Original Center. Přitom lze podle soudu důvodně předpokládat, že takto významná ingerence třetí společnosti by se nutně promítla i do uzavíraných smluv s odběrateli, ať už z důvodu předcházení případných sporů či vyjasnění si pravomocí například právě v otázce reklamace zboží. K tomu se žalobkyně v žalobě nikterak nevyjádřila.
51. Pokud jde o výpověď pana T., ten sice uvedl, že takovou činnost pro žalobkyni zajišťoval, nicméně i v jeho výpovědi se objevily významné rozpory a některé okolnosti nebyl vůbec schopen objasnit. Společnost Vinnytska Ptahofabryka vůbec neznal a naproti tomu druhého odběratele spol. ZAO Kursky Agroholding sice ve výpovědi uvedl, nicméně tato společnost jeho angažmá v daném obchodu popřela. Navíc pan T. neuvedl, v čem konkrétně spočívala například služba kontroly správnosti reklamací, kontrola přejímky zboží či v čem tkvělo *know-how* spol. Original Center v zajišťování bezproblémových

přejezdů nákladních vozidel přes hranice. K uvedeným přejezdům nákladních vozidel pouze uvedl, že jeho činnost spočívala v telefonické kontrole kamionů, aby tyto přijely včas a nebyly zdrženy na hraničních přechodech. Zajištění tiskáren pro vytištění teplotních režimů pak nebylo jeho záležitostí, jak uvedl. Lze sice souhlasit s žalobkyní, že s odstupem čtyř let si svědek nemusí některé skutečnosti již přesně vybavovat, nicméně v tomto případě svědek nedokázal popsat ani ty okolnosti, které měl v rámci spolupráce s žalobkyní osobně provádět.

52. Rovněž předložené fotografie poškozených vajec a listin prokazujících určité komplikace s dodávkami zboží do východních států nemohou sami o sobě prokázat faktické přijetí plnění od spol. Original Center. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že prokazování zprostředkovatelské činnosti bývá v praxi poměrně složité, neboť jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018-30, bod 10: *„[p]oskytnutí zprostředkovatelských služeb jako zdanitelného plnění bývá v praxi velmi často předmětem sporů. Příčinou je zpravidla obtížná uchopitelnost (popsatelnost a kvantifikovatelnost) tohoto typu plnění a to, že zprostředkování bývá nezřídka nástrojem k vytvoření fiktivních nákladů či zdanitelných plnění vyvádějících od subjektu, který za zprostředkování údajnému zprostředkovateli platí, finanční prostředky, aniž by za ně dotyčný subjekt ve skutečnosti obdržel adekvátní protiplnění.“* Uvedenou složitost prokazování těchto plnění však nelze klást k tíži správci daně či žalovanému, neboť jsou to spíše daňové subjekty, které by měly v těchto případech o to více dbát na zajištění si dostatečných důkazů k prokázání spolupráce. NSS v bodu 12 citovaného rozsudku dále uvedl, že *„[j]e však třeba, aby ten, kdo za zprostředkovatelskou činnost zaplatil, prokázal, že činnost byla sjednaným způsobem zprostředkovatelem skutečně vyvíjena. Je zjevné, že k takovému prokázání bude obvykle třeba jisté součinnosti samotného zprostředkovatele – typicky toho, aby byl schopen přiměřeně konkrétně ukázat, v čem jeho činnost spočívala, vůči komu směřovala a kdy se odehrávala.“*
53. Z šetření u spol. ZAO Kursky Agroholding pak vyplynulo, že její bývalá ředitelka nezná nejen pana T., ale ani spol. Original Center a její jednatelku paní D. Rovněž z jejího vyjádření vyplynulo, že kontroly přejímky zboží se uvedená společnost ani pan T. neúčastnili, kdy tyto činnosti měla na starost ředitelka inkubátoru paní Š.
54. Konečně krajský soud má rovněž za to, že správce daně a žalovaný nepochybili, jestliže neprovedli výslech jednatelky spol. Original Center, paní D. Žalovaný se o tento výslech pokusil v rámci mezinárodního dožádání na ukrajinskou daňovou správu. Ani přes urgence však nebyla ze strany ukrajinské daňové správy žádost žalovaného o výslech paní D. vyřízena, resp. na žádost nebylo ze strany ukrajinských orgánů nijak reagováno. Soud má však za to, že ani výslech paní D. by nemohl vysvětlit rozpory ve výpovědi svědka T. a prokázat přijetí předmětného plnění od spol. Original Center. V souladu se shora citovaným rozsudkem NSS to byla žalobkyně, která měla při sjednávání a průběhu spolupráce více dbát toho, aby byla následně schopna přijetí plnění prokázat.

Námítky týkající se DPPO

55. *Ad c) Terebit Company.* K otázce prokázání zdanitelného plnění od uvedené společnosti se již dostatečně vyjádřil zdejší soud v již citovaném rozsudku ze dne 28. 12. 2020, č. j. 52 Af 4/2020-70. V uvedeném řízení se jednalo o nárok na odpočet DPH, přičemž v nynějším řízení jde o snížení základu daně, tedy uplatnění nákladů souvisejících s přijatými službami. Předmět plnění však zůstává totožný. Krajský soud tak na tomto místě odkazuje na citovaný rozsudek, v němž soud zaujal názor o účelovosti tvrzení o zjevné chybě

v psaní, zvláště když „žalobkyně měla možnost se k danému rozporu vyjádřit při ústním jednání dne 29. 8. 2017 a následně písemně, žádné tvrzení o zjevné chybě v psaní neuplatnila. Naopak sdělila, že se zřejmě jedná o početní chybu. Krajský soud s ohledem na okolnosti věci a na to, že žádná další tvrzení žalobkyně při ústním jednání dne 29. 8. 2017 ani v podání doručeném správci daně dne 13. 10. 2017 neuplatnila, nemá pochybnosti o tom, že početní chybou měla žalobkyně na mysli nesprávný součet částek 160 000 Kč + 16 000 Kč + 10 000 Kč, tj. že dohromady nejde o 206 000 Kč, nýbrž o 186 000 Kč.“ S takovým závěrem se soud zcela ztotožňuje, přičemž lze souhlasit i s žalovaným, že se nejedná o pravděpodobnou, aby se stejná chyba v psaní vyskytla na daňovém dokladu i předávacím protokolu a žalobkyně ani spol. Terebit Company si této významné chyby nevšimly. Žalobkyně sice, jako v případě některých dalších uplatněných nákladů v rámci této žaloby, argumentuje požadavkem na respektování smluvní volnosti stran a nezasahování do této autonomie ze strany žalovaného, nicméně tato námitka je v tomto případě poněkud mimosměrná. Žalobkyně totiž využila možnosti uplatnit si v nákladech výdaje související se službou od spol. Terebit. Přezkoumání oprávněnosti takového nároku pak probíhá v režimu daňového práva, kdy primárním cílem je prokázat oprávněnost uplatnění předmětného nároku, tedy jinými slovy prokázat přijetí služby od spol. Terebit. Správce daně ani žalovaný tak v žádném případě nezasahovali do smluvních ujednání či sjednaných práv a povinností mezi žalobkyní a spol. Terebit, když k ničemu takovému nejsou vybaveny ani povolány.

56. *Ad d) Náklady z nájmu ubytovny.* Správce daně neuznal žalobkyni snížení základu daně související s uplatněním nájemného za období červenec až prosinec 2014 v základu daně, a to pro nesrovnalosti ohledně označení nájemní smlouvy v dokumentu o ukončení nájemní smlouvy. Dle této dohody se totiž smluvní strany dohodly na ukončení nájmu ke dni 30. 6. 2014 s tím, že nájemné bude hrazeno v plné výši, přičemž dohoda se odkazuje na nájemní smlouvu uzavřenou dne 29. 12. 2009. Předmětná nájemní smlouva, již se mělo ukončení týkat, byla uzavřena dne 30. 12. 2013. Lze tedy souhlasit se závěrem žalovaného o tom, že mezi dohodou o ukončení nájemní smlouvy a odkazem na takovou smlouvu není žádná návaznost. Významné je pak i zjištění správce daně o tom, že žalobkyně o nájemném účtovala až dne 31. 12. 2014 jako o dohadné položce pasivní. Přitom již ke dni ukončení smlouvy, tj. ke dni 30. 6. 2014 byl žalobkyni znám tvrzený závazek žalobkyně ve zcela konkrétní výši (80.000 Kč). Žalobkyně však ani v žalobě nijak hodnověrně tento rozpor nevysvětlila. Podle soudu tak správce daně nepochybil, neuznal-li žalobkyni v tomto případě snížení základu. Soud samozřejmě nevylučuje jakoukoli možnost uplatnit daňově uznatelné náklady související s platbami i po předčasném ukončení nájemní smlouvy, typicky a nejčastěji ve formě sjednané smluvní pokuty, avšak v daném případě se vyskytly pochybnosti, které se žalobkyni nepodařilo rozptýlit.
57. *Ad e) Gorin.* Jak již soud uvedl výše, žalobkyně si uplatnila v nákladech za zdaňovací období roku 2014 plnění od spol. Gorin. Žalobkyně předložila zjednodušené daňové doklady v počtu 13 kusů s textem „Pracovní oblečením 2x pracovní komplet – bunda, kalhoty a 24x pracovní rukavice“, doklad o zaplacení nákupu platební kartou a tři fotografie, na nichž je zachycen dělník v pracovním oblečení. Již v rozsudku ze dne 28. 12. 2020, č. j. 52 Af 4/2020-70 zdejší soud uzavřel, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění uvedených na zjednodušených daňových dokladech, případně že předmět plnění použila pro svou ekonomickou činnost. Krajský soud nemá důvod se od takových závěrů odchylovat. Žalobkyně v žalobě zcela pominula stěžejní zjištění správce daně a žalovaného, totiž že spol. Gorin se zabývá prodejem převážně sportovní a módní (luxusní) značky Bogner a nikoli prodejem pracovního oblečení. Především pak odpovědi spol. Gorin plyne, že zboží,

za jehož pořízení byl vydán doklad o zaplacení platební kartou, bylo pořízeno v prodejně ve Špindlerově Mlýně, přičemž prodavačka k zakoupenému zboží vystavila účtenku, jejíž kopie byla přiložena k odpovědi. Tato účtenka nekorespondovala s daňovými doklady předloženými žalobkyní. Podle účtenky předložené spol. Gorin totiž mělo dojít k zakoupení následujícího zboží: *kožíšek, bunda, tričko, helma, lyžařské rukavice, kalhoty, tričko, čepice*. Proto se krajský soud ztotožňuje se závěrem žalovaného o tom, že předložené daňové doklady byly účelově vytvořeny. Navrhovanou svědeckou výpověď p. B., který měl předmětné oděvy odvážet do skladů, tak s ohledem na shora uvedená zjištění vyhodnotil žalovaný zcela správně jako nadbytečnou. Tuto námitku je tak třeba odmítnout.

58. *Ad f) Master Advertising.* Žalobkyně u této žalobní námitky pouze odkázala na námitku ad a) tohoto rozsudku pro shodnost se skutkovým stavem. Krajský soud proto rovněž odkazuje na vypořádání námitky ad a), kde předmětem plnění měla být údajná konzultační činnost v souvislosti s uzavíráním smluv. Tam uvedený závěr zdejšího soudu o neprokázání přijetí zdanitelného plnění je plně aplikovatelný i na námitku stran prokázání oprávněného snížení základu daně, resp. vynaložení nákladů. Tuto námitku tedy soud rovněž neshledává důvodnou.
59. *Ad g) Zprostředkování obchodu – V. L.* Rovněž tato námitka byla ve vztahu k DPH řešena již v citovaném rozsudku zdejšího soudu. Správce daně zjistil značné rozpory ve výpovědi svědka p. L., kterým měl nákup a prodej televizorů zprostředkovat. Tyto rozpory mezi jeho tvrzením a tvrzením žalobkyně popsal žalovaný dostatečně v bodu 100 napadeného rozhodnutí a krajský soud tak na něj odkazuje. Bylo zjištěno, že dopravu si objednala spol. OOO IBIZA. Ze SMS komunikace mezi žalobkyní a dopravcem nadto plyne, že dopravce komunikoval přímo s žalobkyní, tedy nikoli se zprostředkovatelem p. L. Rovněž fotografie předložené žalobkyní nejsou s to prokázat zprostředkovatelskou činnost pana L. I v tomto případě platí, že potenciální obtížnost prokazování zprostředkovatelských plnění nelze klást k tíži správci daně či žalovanému, neboť jsou to spíše daňové subjekty, které by měly v těchto případech o to více dbát na zajištění si dostatečných důkazů k prokázání spolupráce. Pokud nyní žalobkyně v žalobě uvádí, že „*obchod tedy proběhl, spor může být pouze o to, zda mu napomohl i p. L. či nikoliv*“, pak krajský soud naopak prokázání zapojení p. L. do předmětného obchodu považuje za stěžejní. Byla to totiž žalobkyně, kdo si uplatnil jako daňově účinný náklad provizi pro pana L. Své tvrzení však nijak hodnověrně neprokázala. Krajský soud tak tuto námitku neshledává důvodnou a ztotožňuje se závěrem správce daně.
60. *Ad h) Original Center.* Žalobkyně u této žalobní námitky pouze odkázala na námitku ad b) tohoto rozsudku pro shodnost se skutkovým stavem. Krajský soud proto rovněž odkazuje na vypořádání námitky ad b), kde předmětem plnění zajištění měla být celá řada služeb od bezproblémových přejezdů nákladních vozidel na hranicích, přes kontrolu vykládky a přejímky zboží u odběratele až po zajišťování reklamací. Tam uvedený závěr zdejšího soudu o neprokázání přijetí zdanitelného plnění je plně aplikovatelný i na námitku stran prokázání oprávněného snížení základu daně o náklady související se službami od spol. Original Center. Tuto námitku tedy soud rovněž neshledává důvodnou.
61. *Ad i) Příspěvek na podporu organizace vzpomínkové akce.* Žalobkyně si v nákladech uplatnila částku 10.000 Kč jako příspěvek na podporu organizace vzpomínkové akce. K tomu žalobkyně doložila potvrzení o poskytnutí mimořádného příspěvku a tři fotografie, z

nichž na jedné je zachyceno projekční plátno s logem žalobkyně během konané besedy o letci R.A.F. plk. B. D. a na zbývajících pak pamětní deska uvedeného letce.

62. Správce daně zjistil, že pořadatelem besedy byla Městská knihovna v L., přičemž z konané besedy byla pořízena totožná fotografie, jako předložila žalobkyně, avšak s tím rozdílem, že na zachyceném projekčním plátne chybí logo žalobkyně. Krajský soud má ve shodě se správcem daně a žalovaným za to, že takovou skutečností byla zpochybněna věrohodnost předložené fotografie a v důsledku toho i tvrzení žalobkyně o poskytnutí příspěvku a oprávněnosti nároku na snížení základu daně. Nad rámec úvah žalovaného krajský soud dodává, že žalobkyní předložená fotografie s umístěným logem společnosti i laickým pohledem vykazuje nestandardnosti, z nichž pramení její nevěrohodnost. Jde především o to, že na fotografii projekčního plátna, které je foceno „z boku“, logo společnosti takovému úhlu focení neodpovídá, neboť je orientováno spíše na „čtenáře fotografie“ než logicky na účastníky besedy. Jinými slovy logo ve tvaru obdélníku zachycené na fotografii neodpovídá perspektivnímu zobrazení jako optickému jevu (tvar lichoběžníku). Logo společnosti (v daném případě v modrém obdélníku) by totiž právě s ohledem na perspektivní zobrazení logicky mělo mít levou stranu kratší nežli pravou, což však v tomto případě nemá. Přitom ze správního spisu, v němž je řada listin s logem žalobkyně, neplyne, že by její logo bylo zpracováno v takovém úhlu, který by při totožném zachycení z boku odpovídal předložené fotografii. Další nestandardností je skutečnost, že pořízená fotografie z besedy, na níž logo společnosti chybí, odpovídá i při běžném zhlédnutí naprosto stejnému časovému okamžiku jako fotografie předložená žalobkyní. Na to lze usuzovat například ze stavu obličejů jednotlivých účastníků besedy. Žalobkyně se sice v žalobě snaží vysvětlit, že fotografie jsou pořizovány jen v určitých momentech a tudíž fotografie z besedy byla patrně vytvořena v době, kdy logo společnosti na projekčním plátne nebylo, neboť logo bylo viditelné pouze v určitých sekvencích. Nicméně žalobkyně nijak nevysvětlila, z jakého důvodu mělo být logo společnosti (reklama) viditelné pouze v určité sekvenci promítání. Pokud by se na takovém způsobu reklamy domluvila s pořadatelem, jistě by mohla takovou komunikaci předložit. Krajský soud má tedy za to, že žalobkyně s ohledem na shora popsanou nevěrohodnost důkazních prostředků neprokázala oprávněné snížení základu daně. Tato námitka je tedy nedůvodná.
63. *Ad j), k) a l) Služební cesty do Dubaje, Miami a Verony.* Správce daně a žalovaný neuznali žalobkyni pracovní cesty do Dubaje, Miami a Verony, resp. náhrady cestovních výdajů jako náklady vynaložené v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně k tomu vedly pochybnosti o skutečném účelu vykonané cesty, když bylo zjištěno následující. V případě cesty do Dubaje správce daně zjistil, že spol. Maximillian London, s níž měl jednatel žalobkyně jednat, se nezabývá obchodem s násadovými vejci. Zástupce společnosti pan O. podniká v oblasti obchodu se šperky. Žalobkyně sice doložila fotografie z cesty, na níž jsou zachyceni manželé T. v Dubaji, nicméně takový důkazní prostředek není způsobilý prokázat, že se jednalo o služební cestu. Bylo rovněž zjištěno, že zájezd pro tři osoby (jednatel p. T., jeho manželka a dcera) do Dubaje byl objednan u spol. A. F. – PALMA, cestovní kancelář. Žalobkyně navrhovala výslech pana O., s nímž mělo být jednáno, což žalovaný odmítl.
64. V případě cesty do Miami ze správního spisu plyne, že správce daně zjistil rovněž nesrovnalosti. Především žalobkyně nepředložila žádný důkaz k prokázání toho, že jednatel žalobkyně v USA skutečně jednal se spol. FedEx o možnostech a cenách leteckých dodávek kuřat v rámci východní Evropy a Asie. Navíc spol. FedEx má své obchodní

zastoupení i v České republice. Rovněž z jednání se zástupci spol. Cobb Germany (která má rovněž zastoupení po celé Evropě včetně České republiky) nepředložila žalobkyně jakýkoli výstup, který by takové jednání prokazoval. Žalobkyně pouze předložila pouze jedinou fakturu ze dne 19. 1. 2015 na odběratele Vinnytska Ptahofabryka, odkazující na kontrakt ze dne 4. 12. 2014.

65. Ohledně cesty do Verony pak správce daně rovněž pojal pochybnosti o účelu cesty, neboť žalobkyně k tomuto uplatněnému nákladu předložila opět pouze jedinou fakturu ze dne 19. 1. 2015 na odběratele Vinnytska Ptahofabryka, odkazující na kontrakt ze dne 4. 12. 2014. Výpověď svědka T. také neobjasnila účel cesty.
66. Krajský soud po přezkoumání této části napadeného rozhodnutí dává za pravdu žalovanému, pokud jde o závěr o neprokázání účelu cesty a tím i neprokázání skutečnosti, že náhrady cestovních výdajů nelze uznat jako náklady vynaložené v souladu s ust. § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve všech třech případech chybí důkaz, který by věrohodně prokazoval, že uvedené cesty byly cestami pracovními. Z cesty do Dubaje byla předložena pouze zpráva z cesty a fotografie. Tyto důkazní prostředky sami o sobě mohou prokázat však jen to, že jednatel žalobkyně navštívil Dubaj, o účelu cesty však nevypovídají. Žalobkyně sice namítala, že je mezinárodně činná a Dubaj je centrem mezinárodního obchodu, bližší podrobnosti ohledně obchodního jednání nesdělila. Navíc, jak správně uvedl žalovaný, v situaci, kdy žalobkyně uvedla, že mu v předmětné době nestačily dodávky násadových vajec, nedává tvrzení o hledání nových odběratelů z podnikatelského hlediska příliš smysl.
67. Jak uvedl NSS již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publikovaném pod č. 264/2004 Sb. NSS, „z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období.“ Rovněž první senát NSS v rozsudku ze dne 4. 4. 2007, č. j. 1 Afs 23/2006-105 setrval na těchto závěrech, když judikoval, že „Tento vzájemný vztah výdajů a příjmů, který bývá v judikatuře také označován jako „věcná a časová souvislost“, je pro daňovou účinnost výdaje určující. Po daňovém subjektu nelze žádat, aby vždy po uplatněném výdaji následoval skutečný příjem, protože ne vždy se i přes vynaložené náklady podaří příjmu dosáhnout. **Je však třeba, aby mezi výdajem a očekávaným příjmem existoval přímý a bezprostřední vztah; jinak nelze výdaj uznat (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS).**“ Rovněž zdejší soud zastává názor, že žalobkyni nelze klást za vinu, že se na tvrzených obchodních jednáních v rámci služebních cest nepodařilo například uzavřít obchod, případně na základě tvrzeného obchodního jednání uzavřít obchod až následný, ostatně nic takového žalobkyni nevytýkal ani správce daně a žalovaný. Stejně tak je, že žalobkyně neprokázala jakoukoli konkrétní souvislost mezi cestou a její podnikatelskou činností. Z předložených důkazních prostředků nic takového neplyne, přitom od tvrzených obchodních jednání uplynul dostatek času a žalobkyně tedy měla možnost předložit důkazní prostředky k prokázání uzavřeného obchodu vzešlého z těchto jednání, případně prokázat, že se obchod nevydařil (případně též z jakého důvodu). Pokud jde o předložené faktury na odběratele spol. Vinnytska Ptahofabryka v případě cest do Miami a Verony, z nich neplyne žádná souvislost s obchodním jednáním, resp. se služební cestou do

uvedených destinací. Ani v žalobě se pak žalobkyně nijak validně nevyjádřila ke zjištění správce daně a žalovaného o tom, že společnosti, s nimiž měla údajně jednat v Miami, mají své zastoupení i v České republice. Samozřejmě, že žalobkyni nelze omezovat v tom, kde se s potenciálním partnerem sejde, nicméně žalobkyně opět opomíjí tu skutečnost, že v případě uplatnění služební cesty jako nákladu ji tíží důkazní břemeno k prokázání tvrzené skutečnosti. Žalobkyně nesdělila žádný konkrétní důvod, proč muselo být se zástupci uvedených společností jednáno přímo v jejich sídle. Tvrzení o tom, že žalobkyně musela se spol. FedEx jednat v Miami, neboť společnost má v České republice de facto jen distribuční centrum, považuje soud rovněž za účelové. Sama žalobkyně konstatovala, že jednala o možnostech leteckých dodávek vajec, šlo tedy o klasické obchodní jednání, jehož výsledkem by v případě konsensu mohla být patrně objednávka služeb spol. FedEx jako přepravní společnosti. Je nanejvýš nepravděpodobné, že by i jiní podnikatelé jako potenciální zájemci o přepravu svého zboží prostřednictvím spol. FedEx byli nuceni okolnosti takové objednávky projednávat přímo v sídle společnosti v USA.

68. Krajský soud tedy tyto žalobní námitky nepovažuje za důvodné. Žalobkyně bez pochybností neprokázala, že v uvedených případech se jednalo o pracovní cesty.
69. *Ad m) Služební cesta do Milána.* V tomto případě je předmětem sporu, zda výdaje na ubytování pana M., vyúčtované v rámci jeho pracovní cesty, jsou výdaji dle ZDP. Jeho výsledkem bylo zjištěno, že se s panem T. účastnil pracovní cesty do Milána, přičemž ale nebyl zaměstnancem žalobkyně. Pan M. sice měl uzavřenu inominační smlouvu, na základě níž se podílel na stavbě domu, dodávek materiálu, vybavení interiéru apod. Nicméně ani tento smluvní vztah nemůže nahradit pracovněprávní vztah s žalobkyní, na základě něhož by žalobkyně měla nárok na snížení základu daně. Lze odkázat na již citované ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, podle něhož jsou výdaji rovněž náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem. Tím je zákon. č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“). Zákoník práce pak upravuje vztahy vznikající při výkonu závislé práce, tedy vztahy zaměstnavatele a zaměstnance. V tomto případě pan M. zaměstnancem žalobkyně nebyl. Tvrzený smluvní vztah na tom nic nemění. Ani tuto žalobní námitku tak nelze shledat jako důvodnou.
70. *Ad n) Pořízení nástěnných hodin.* Žalobkyně v tomto případě podle žalovaného neprokázala, že 6 kusů nástěnných hodin bylo v roce 2014 umístěno v ubytovnách jako dekorace a k prezentaci společnosti. Žalobkyně doložila pouze fotografii samotných hodin, z níž se však nepodává, že by tyto byly umístěny na tvrzených místech. Pokud pak žalobkyně doložila, že se ve dvou případech jednalo o krádež, v dalších dvou o neopravitelnost a konečně po jednom o prodej a darování, tak ani tyto listinné důkazy neprokazují, že hodiny byly skutečně v předmětné době umístěny v prostorách ubytovny, jak žalobkyně tvrdila. Nikoli rozhodným, avšak stupňujícím pochybnosti o umístění hodin v předmětných prostorách pak je i ta skutečnost, že hodiny měly být umístěny ve veřejných prostorách poměrně laciné ubytovny, přičemž pořizovací cena jednoho kusu hodin byla bezmála 40.000 Kč. Krajský soud tak ve shodě s žalovaným uzavírá, že se žalobkyni nepodařilo věrohodně prokázat existenci uvedených hodin v jejích prostorách jako dekoraci za účelem prezentace společnosti. Žalovaný ani správce daně nepochybili, jestliže žalobkyni odmítli tento náklad uznat.
71. *Ad o) Výnosy z podnájmu nemovitosti.* Žalobkyni byl základ daně zvýšen o výnos z podnájmu nemovitosti. Také touto námitkou ve vztahu k DPH se již zabýval zdejší soud v již citovaném rozhodnutí. Ač žalobkyně tvrdila, že z důvodu nemožnosti využití prostor

poskytla spol. KRISTAL PLUS slevu z nájmu v plné výši na měsíc září 2014 (ve výši 70.000 Kč), správce daně z webových stránek města L. zjistil, že v předmětných prostorách, nazvaných jako „Dance Club U KOLJY“ se v průběhu měsíce září konalo celkem 12 akcí v období od 3. 9. 2014 do 27. 9. 2014. Žalobkyně však v žalobě toto, podle krajského soudu stěžejní zjištění, opět zcela pominula. Nijak tento rozpor nevysvětlila. Místo toho (opět) vytkla správci daně, že popírá právo podnikatelských subjektů uzavírat dohody. K této námitce se již soud podrobně vyjádřil v závěru bodu 54 tohoto rozsudku. Podle krajského soudu uvedené zjištění správce daně jednoznačně svědčí o tom, že v měsíci září byla nemovitost, resp., v ní provozovaný Dance Club v běžném provozu a nebyl tedy důvod sjednávat slevu z nájmu v plné výši. Pokud žalobkyně ještě v odvolání upravovala svoje tvrzení v tom směru, že se nejednalo o velké stavební úpravy, ale pouze o menší práce za účelem zatraktivnění prostor, a že spol. KRISTAL PLUS byla ochotna tyto opravy provést pouze v případě slevy z podnájmu, pak ani toto tvrzení není věrohodné. Nelze shledat žádný důvod pro to, aby nájemce poskytl podnájemci slevu na podnájemném, navíc ještě v plné výši, pokud se mělo jednat o drobné opravy za situace, kdy Dance Club byl po celou dobu v provozu a podnájemci tedy plynuly zisky z jeho provozu. Jak však soud již uvedl výše, k této skutečnosti se žalobkyně v žalobě nijak nevyjádřila, přestože je to pro danou věc stěžejní. I v případě této námitky tak krajský soud souhlasí se závěry správce daně a žalovaného ohledně neprokázání toho, že výnos z podnájmu předmětné nemovitosti žalobkyně za měsíc září 2014 nerealizovala.

72. Nelze přisvědčit obecným námitkám žalobkyně o tom, že by správce daně a žalovaný přihlídl jen k důkazům, které podporují jejich tvrzení, a že měli ignorovat důkazy předložené žalobkyní. Správce daně i žalovaný v dostatečném rozsahu zjistili stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, přičemž postupovali zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, a na základě zjištěného stavu věci přijali adekvátní právní závěry, jež řádně odůvodnili. Jestliže některé z žalobkyní navržených důkazů nebyly provedeny (zejména pro nadbytečnost), pak tento postup byl dostatečně zdůvodněn. Stejně tak bylo řádně odůvodněno, jestliže některé z žalobkyní předložených důkazů byly shledány nevěrohodnými či nedostatečnými pro prokázání jejich tvrzení. Naopak byla to žalobkyně, která v žalobě, jak již soud uvedl výše, záměrně opomíjí stěžejní zjištění správce daně (například viz bod 57 tohoto rozsudku ve vztahu k plnění od spol. Gorin) a na některé podstatné závěry správce daně jakkoli nereaguje a bez jakékoli reflexe setrvává na své verzi běhu událostí, aniž by se pokusila vysvětlit jinak popsany stav věci.
73. Žalobkyně dále namítala, že ji správce daně měl před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, podle něhož pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
74. Podmínkami, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle shora citovaného § 145 odst. 2 daňového řádu a nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání), se podrobně zabýval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, publ. pod č. 566/2017 Sb. NSS. Podle tohoto usnesení rozšířeného senátu NSS má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z

uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Dodal rovněž, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu (bod 62 odůvodnění usnesení rozšířeného senátu NSS).

75. Pokud správci daně vznikne pouhé podezření a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, č. j. 6 Af 29/2015-34, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2017, č. j. 30 Af 85/2015-44; kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56). Základní podmínkou pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je důvodný předpoklad doměření daně; to znamená, že správce daně musí mít opravdu věcné, nikoli jen formální důvody, které musí dostatečně jasně prezentovat právě ve výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jen v takovém případě totiž může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné důvodné podezření či předpoklad správce daně buď potvrdit, anebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu
76. Ze správního spisu neplynou žádné věcné důvody (důvodné podezření), které měl mít správce daně ještě před zahájením daňové kontroly pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žádné takové věcné důvody ostatně nespecifikovala ani žalobkyně ve své žalobě.
77. Z judikatury NSS plyne, že správce daně je zásadně povinen daňový subjekt vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení, dozví-li se jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena určitá daň (srov. též rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2020, č. j. 7 Afs 422/2019-40, bod 12). Ze správního spisu se žádná taková vědomost správce daně před zahájením daňové kontroly nepodává.
78. V posuzovaném případě ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že kontrola DPH byla učiněna v plném rozsahu, kdy byly prověřovány všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení DPH za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2014, přičemž předmětem kontroly byly veškeré údaje uvedené v daňových tvrzeních žalobkyně. Současně pak probíhala kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. V bodě 2.2 na str. 41 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že byla rovněž provedena namátková kontrola přijatých daňových dokladů a vazba daně na výši uplatněného odpočtu v jednotlivých daňových přiznáních. Z uvedeného plyne, že nebyly zjištěny takové skutečnosti, aby zde byl dán důvodný předpoklad doměření daně, správce daně neměl žádné konkrétní podklady před zahájením daňové kontroly (samotné „držení podkladů“ poskytnutých žalobkyní nevede k závěru o existenci věcných důvodů či důvodného podezření k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak plyne z argumentace žalobkyně) a i z obsahu správního spisu je zřejmé, že bylo třeba provést rozsáhlé dokazování za účelem správného stanovení daně.

79. Správce daně tudíž nepochybil tím, že před zahájením daňové kontroly nevydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
80. Jak tedy uvedeno a podrobně ke každé žalobní námitce argumentováno výše, krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou.

VI. Závěr a náklady řízení

81. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
82. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 15. září 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu